

Audience publique du 2 juillet 2003

Recours formé par
les époux ... et ... -..., ...
contre
un bulletin d'impôt et une décision du **bureau d'imposition
de ...**
en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 15420 du rôle, déposée le 3 octobre 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à L-... , et de son épouse, Madame ..., ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996, émis le 31 mai 2001 par le bureau d'imposition ... et, pour autant que de besoin, de la lettre d'avis de redressement ou de dérogation du même bureau d'imposition du 11 mai 2001, ainsi que, pour autant que de besoin encore, d'une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes de rejet de leur réclamation du 27 août 2001;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 janvier 2003;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 janvier 2003 par Maître Marc KLEYR pour compte des époux ...-....;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletin et lettre critiqués;

Oui le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Françoise KUTH et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mars 2003.

-

Suivant acte notarié du 15 décembre 1994, les époux ... et ..., préqualifiés, acquirent une parcelle de terrain sise à ..., inscrite au cadastre de la commune de ..., section A de ..., numéro ..., d'une contenance de 33, 40 ares, au prix de 5.000.000 LUF.

Ce terrain fut englobé dans un projet de plan d'aménagement particulier dénommé « *Parc d'Activités à ...* », encore désigné zone industrielle « ... », réalisé par la société ... qui fut approuvé provisoirement sous certaines réserves par le conseil communal de ... en sa séance du 13 octobre 1994, le tracé des routes dudit plan d'aménagement ayant été approuvé définitivement en date du 29 décembre 1994. Le même conseil communal approuva provisoirement le 1^{er} octobre 1999 et définitivement le 29 décembre 1999 la partie écrite relative à l'aménagement de la zone industrielle « ... » et le plan de lotissement y relatif.

Suivant acte notarié du 29 décembre 1994, les époux ...-... acquirent un certain nombre de parcelles sises dans la commune de ..., section B de ..., section C de ... et section E de ... au prix total de 4.500.000 LUF, toutes ces parcelles se trouvant, suivant les affirmations contenues dans la requête introductive d'instance, situées directement ou indirectement en bordure du périmètre d'agglomération de la localité de ... tel que défini par le plan d'aménagement de la commune de

L'ensemble des acquisitions des terrains visés par les actes notariés prévus des 15 et 29 décembre 1994 fut financée par le biais d'un emprunt hypothécaire contracté par les époux ...-... auprès de la ... le 10 janvier 1995, formalisé par un acte notarié d'ouverture de crédit en date du 23 février 1995 pour le montant total en principal de 9.500.000 LUF.

Au cours de l'année 1996, les époux ...-... payèrent un montant total d'intérêts débiteurs et de frais de 591.644 LUF à la BIL du chef de l'emprunt susvisé.

Dans le cadre de leur déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996, les époux ...-... ont porté en déduction ledit montant d'intérêts et de frais de 591.644 LUF en tant que frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location de biens, de manière à déclarer, après prise en compte des autres recettes de la catégorie et des autres frais d'obtention y relatifs, un revenu négatif de -535.301 LUF.

Par lettre du 11 mai 2001, le bureau d'imposition ... de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le bureau d'imposition* », informa les époux ...-... de son intention de s'écarter de leur déclaration d'impôt notamment concernant les revenus de location par la réintégration d'un montant de 552.829 LUF dans le revenu imposable en motivant cette démarche comme suit :

« Tant que les dépenses dépassent de façon considérable les recettes y relatives, elles représentent dans leur ensemble des dépenses faites dans le but d'accumuler une certaine fortune (« Vermögensbildung ») et de la garantir contre une éventuelle dévaluation. Par conséquent, les intérêts débiteurs relatifs au prêt BIL 1-106/6645 sont à déduire comme frais d'obtention, au niveau des revenus de location, jusqu'au montant des recettes obtenues

et le reste étant déductible comme dépenses spéciales avec un montant plafonné à 135.000 LUF ».

Le même courrier invita les époux ...-... à présenter leurs observations éventuelles pour le 25 mai 2001 au plus tard. Ces derniers soumièrent leurs remarques afférentes par courrier de leur fiduciaire du 21 mai 2001.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996, émis le 31 mai 2001 par le dit bureau d'imposition, fixa les bases d'impôt et la cote d'impôt réduite pour l'année 1996 par les époux ...-... en appliquant les redressements annoncés dans son courrier du 11 mai 2001, dont celui de la réintégration du montant de 552.829 LUF, représentatif de la majeure partie des intérêts débiteurs et frais en relation avec l'emprunt prévu du 10 janvier 1995, dans le revenu imposable.

A travers un courrier recommandé du 27 août 2001 à l'adresse de la direction de l'administration des Contributions directes, les époux ...-... introduisirent une réclamation contre le bulletin d'impôt du 31 mai 2001.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, les époux ...-... ont fait introduire, par requête déposée le 3 octobre 2002, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 émis le 31 mai 2001 et, pour autant que de besoin, de la lettre du 11 mai 2001 du même bureau d'imposition, ainsi que, pour autant que de besoin, d'une décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes de leur réclamation du 27 août 2001.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi en ce qu'il entend déférer au tribunal principalement le bulletin d'impôt prévu du 31 mai 2001. Dans la mesure où le recours dirigé contre l'acte principalement entamé par le recours, qui comporte la fixation des bases d'imposition et de la cote d'impôt sur le revenu critiquées par les demandeurs, est ainsi recevable et que le recours n'est dirigé que pour autant que de besoin contre les deux autres actes par lui visés, à savoir le courrier du bureau d'imposition du 11 mai 2001 et la décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes de leur réclamation du 27 août 2001, il est devenu sans objet dans cette mesure. Le recours subsidiaire en annulation est en toute occurrence irrecevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font valoir que par application conjointe des articles 7 (2) et 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », les intérêts débiteurs relatifs à un prêt ayant servi à l'acquisition d'un terrain devraient être déductibles en tant que frais d'obtention et que, s'ils excèdent les recettes de la catégorie des revenus de location, la perte en résultant devrait pouvoir être compensée avec les revenus nets d'autres catégories de revenus. Ils renvoient à l'appui de cette thèse à la jurisprudence administrative concernant les intérêts débiteurs en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus de capitaux mobiliers dont la conclusion devrait également régir la catégorie des revenus de location de biens du moment que les frais

d'intérêts en cause se trouveraient en rapport économique direct avec un projet futur de construction sur un terrain dont l'acquisition a été financée avec l'emprunt sous-jacent et qui va générer des revenus futurs.

Concernant les terrains par eux acquis, les demandeurs soutiennent que, s'il est vrai que le terrain sis à ... et acquis le 15 décembre 1994 n'avait pas encore généré de revenus locatifs durant l'année 1996, son inclusion, dès l'année 1994, dans le projet du plan d'aménagement particulier de la zone industrielle « ... » aurait déjà constitué à cette époque la preuve réelle d'une expectative génératrice de revenus futurs de location. Concernant les différents terrains acquis suivant acte notarié du 29 décembre 1994, les demandeurs renvoient au projet d'aménagement particulier par extension du périmètre d'agglomération de la localité de ... qu'ils ont fait élaborer relativement à ces terrains pour affirmer que ces derniers devraient être considérés comme source réelle et sérieuse de revenus futurs de location qui seraient imposables le moment venu.

Le délégué du Gouvernement rétorque que le recours critiquerait uniquement le refus de déduction des intérêts débiteurs litigieux comme frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location. Il relève que les intérêts payés en raison de l'acquisition d'un terrain non bâti seraient déductibles pour autant qu'ils se trouveraient en rapport direct avec la construction sur ce terrain d'un immeuble qui va générer des revenus de location, mais non si l'immeuble à construire serait destiné à la vente. Il estime qu'en l'état du dossier le sort des terrains sis à ... serait tout à fait incertain et qu'il ne serait pas clair si les demandeurs vendraient ou loueraient leurs lots dans la zone industrielle « ... » à ..., une intention afférente ne pouvant pas non plus être dégagée de la convention de crédit du 10 janvier 1995 ou de l'acte d'ouverture de crédit du 23 février 1995, de manière que le recours devrait être rejeté comme n'étant pas fondé.

Les demandeurs font répliquer en réaffirmant l'existence d'une expectative réelle et concrète de viabilisation des terrains en question pour générer des revenus locatifs et le défaut de toute intention de leur part d'avoir acquis les terrains pour les revendre. Quant à la preuve de leur intention de donner les immeubles à construire en location, ils soulignent qu'ils ont expressément déduit les intérêts débiteurs en cause dans la catégorie des revenus de location de biens et non pas dans celle des bénéfices de cession et que les actes notariés des 15 et 29 décembre 1994 ne comporteraient aucune mention relative à une intention de revendre dans leur chef. Ils ajoutent que le fait que tous les terrains n'auraient pas encore la qualité de terrain à bâtir devrait rester sans incidence, étant donné que cette qualité pourrait leur revenir dans un futur rapproché par l'adoption du projet d'aménagement particulier par eux élaboré et qu'il ne serait pas nécessaire que la source du revenu espéré existe déjà au moment de l'imposition, mais qu'un lien de cause à effet entre les dépenses effectuées et les recettes à naître suffirait.

Il est constant que les moyens des demandeurs tendent exclusivement à faire reconnaître l'expectative concrète de revenus futurs de location de biens comme base suffisante pour obtenir la déduction intégrale des intérêts débiteurs en cause, mais ne critiquent point la limitation de la déduction d'intérêts débiteurs opérée par le bureau d'imposition au montant des recettes actuelles de location et au plafond de déduction prévu pour les intérêts débiteurs à qualifier de dépenses spéciales.

L'article 105 LIR dispose dans son alinéa (1) que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et précise dans son alinéa (4) que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables* ». Les intérêts débiteurs sont

visés plus particulièrement par l'alinéa (2) du même article 105 LIR aux termes duquel « *constituent également des frais d'obtention: 1) (...) les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* ».

L'article 98 LIR considère comme revenu provenant de la location de biens, le revenu provenant de la location à un tiers d'un bien immobilier faisant partie du patrimoine privé du contribuable.

Il découle de la combinaison des dispositions légales précitées que les intérêts débiteurs constituent des frais d'obtention en relation avec des revenus de location de biens seulement dans la mesure où ils se trouvent en rapport économique direct avec cette catégorie de revenus pour avoir été notamment déboursés en vue d'acquérir les recettes afférentes.

Dès lors, s'il est admis que les frais relatifs à un terrain à bâtir ne produisant aucun revenu ne sont pas déductibles (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571⁴, *ad* art. 115, p. 194), les intérêts débiteurs payés en raison de l'acquisition d'un tel terrain, ne produisant pas de revenus à l'état non construit, constituent des frais d'obtention déductibles dans la catégorie des revenus de location de biens pour autant qu'ils se trouvent en rapport économique direct avec la construction sur ce terrain d'un immeuble qui va générer des revenus de cette même catégorie soit du fait de son occupation par son propriétaire, soit moyennant location à des tiers.

Le principe de l'annualité de l'impôt implique que la situation du contribuable soit considérée pour chaque année d'imposition suivant ses données et caractéristiques propres, établies du moment.

L'existence d'un rapport économique direct entre les intérêts débiteurs et les revenus futurs de location de biens est à établir par le contribuable compte tenu de sa situation cristallisée au niveau de l'année d'imposition concernée et requiert la preuve d'une expectative réelle et concrète d'une construction sur le terrain dont s'agit d'un bien immobilier générateur de revenus. En principe, l'intention du contribuable, appréciée subjectivement, ne constitue pas de critère déterminant ou nécessaire à la reconnaissance fiscale des frais d'obtention et il est exigé qu'objectivement les dépenses soient en relation avec une catégorie de revenus déterminée et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net (cf. N. FEHLEN, *La détermination du revenu soumis à l'impôt*, in ETUDES FISCALES, n°s 99-102, 3. Les frais d'obtention, 3.1.1. Les dépenses faites en vue d'acquérir les recettes, p.46). L'intention affichée par le contribuable constitue essentiellement un indice permettant de faire un rattachement de dépenses à une certaine catégorie de revenus si les faits et actes en cause sont susceptibles de donner lieu à un rattachement de dépenses à plus d'une catégorie de revenus.

Relativement à l'ensemble des terrains en cause, il y a lieu de relever de prime abord que l'intention actuellement avancée par les demandeurs de réaliser des revenus de location par le biais des immeubles projetés sur les ensembles de terrains par eux acquis résulte essentiellement de l'inscription des montants litigieux d'intérêts débiteurs en tant que frais d'obtention de cette catégorie de revenus dans la déclaration de l'impôt sur le revenu rectificatives pour l'année 1996.

Quant aux terrains sis à ... et inclus dans le projet d'aménagement particulier visé par les demandeurs, force est cependant de relever qu'il résulte des pièces versées en cause que le dit projet d'aménagement particulier prévoit la création de 20 lots affectés à la

construction d'immeubles, entraînant que l'intention affichée par les demandeurs de la réalisation future de revenus de location par voie de mise en location d'immeubles impliquerait préalablement la construction de quelques 20 maisons par leurs soins ainsi que le maintien intégral de celles-ci dans leur patrimoine privé.

Le tribunal est encore amené à constater que les demandeurs n'ont fait état, ni devant le bureau d'imposition, ensuite devant le directeur, ni dans le cadre de la présente procédure contentieuse, d'aucune démarche concrète afin d'engager la procédure d'adoption d'un projet d'aménagement particulier telle qu'instaurée par l'article 9 de la loi modifiée du 12 juin 1937 concernant l'aménagement des villes et autres agglomérations importantes, voire, dans la suite de l'adoption éventuelle de ce plan d'aménagement particulier, de projets concrets de construction d'immeubles sur l'ensemble ou une partie des lots ainsi créés. Les demandeurs n'ont pas non plus fait état d'une quelconque volonté de procéder à une location des terrains à travers notamment la prévision d'un droit de superficie ou d'un bail à long terme sur certains lots au lieu de faire construire des immeubles destinés à la location.

En outre, force est de reconnaître qu'il se vérifie en fait en règle générale dans le cadre de la réalisation de lotissements d'une envergure telle celle de l'espèce par des particuliers non professionnels du bâtiment que ces derniers vendent les lots au plus tard après l'achèvement des procédures administratives, la viabilisation des lots et la réalisation des infrastructures publiques.

Il s'ensuit, au vu de l'ensemble de ces éléments, que les demandeurs sont restés en défaut d'établir à suffisance l'expectative réelle et concrète d'une réalisation future de revenus de location de biens sur les terrains en question à travers des constructions génératrices de revenus à y ériger, entraînant qu'à défaut de rapport économique direct avec des revenus futurs de location de biens de ce chef, les intérêts débiteurs litigieux ne peuvent être qualifiés de frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des revenus de location de biens pour autant qu'ils se trouvent en relation avec les terrains sis à

La même conclusion s'impose concernant le terrain sis à ... dans la zone industrielle « ... », étant donné qu'en présence d'un projet d'aménagement particulier définitivement adopté le 29 décembre 1999 les demandeurs n'ont fait état à aucun stade de la procédure d'un projet concret de construire un ou plusieurs immeubles d'exploitation sur ce terrain, alors qu'une construction immobilière constituerait un préalable nécessaire à l'intention affichée par les demandeurs de donner un immeuble à construire en location, et qu'ils n'ont pas non plus avancé une intention précise de donner en location ce terrain sans y ériger un immeuble.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que les demandeurs n'ont pas établi un rapport économique direct entre les intérêts débiteurs de l'emprunt hypothécaire en cause et des revenus futurs de location de biens à réaliser à travers l'ensemble des terrains sis à ... et à ... par eux acquis en 1994, de sorte que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Au vu de l'issue du litige au fond, il y a également lieu d'écarter la demande en octroi d'une indemnité de procédure « *non inférieure à* » 2.500 € telle que formulée par les demandeurs.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours principal en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 émis le 31 mai 2001 par le bureau d'imposition ...,

le déclare sans objet pour le surplus,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,

rejette la demande en octroi d'une indemnité de procédure des demandeurs,

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 2 juillet 2003 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

M. SCHROEDER, juge,

Mme THOMÉ, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE